Annexe n° 10

ANALYSE DES COÛTS.

Présentation générale.

En application des dispositions des articles 27 et 54 de la LOLF[1], les rapports annuels de performances (RAP) comprennent une partie présentant les résultats de la comptabilité d'analyse de coûts des différentes actions de politique publique engagées dans le cadre des programmes.

La comptabilité d'analyse de coûts est un des volets essentiels de la réforme budgétaire et comptable de l'Etat.

- Elle est d'abord destinée à informer le Parlement et les citoyens sur la réalité des ressources consacrées à chaque programme, c'est-à-dire à chaque politique publique. L'architecture budgétaire organisée en programmes de soutien et programmes de politique publique est principalement justifiée par les contraintes d'exécution de la gestion et le souci, le cas échéant, de mutualiser des moyens. La comptabilité d'analyse des coûts permet ainsi par déversement des crédits (PAP), dépenses et coûts de soutien (RAP), de reconstituer les dépenses et coûts complets des politiques publiques.
- Elle a aussi pour vocation à moyen terme, une fois les premiers exercices de prévision (budgétaire) et d'exécution (budgétaire et comptable) assurés et les comparaisons fiabilisées sur ces domaines, de constituer un outil d'évaluation de l'efficience de la gestion publique basée sur des coûts complets, en lien avec les exercices d'évaluation de la performance et des moyens engagés dans les différentes actions.

L'analyse de coûts appliquée aux dépenses exécutées et a fortiori aux coûts issus de la comptabilité générale (charges) favorise la transparence des moyens utilisés. Elle suscite également, de façon beaucoup plus concrète que lorsqu'elle est uniquement basée sur les crédits, un dialogue de gestion entre le responsable du programme de soutien, prestataire de services, et les responsables des programmes de politique publique, bénéficiaire de ces prestations.

Par ces deux dimensions (de transparence et de dialogue de gestion approfondi), l'analyse des coûts s'inscrit directement dans la démarche de modernisation et de pilotage de la gestion publique de l'Etat dont la mise en application de la LOLF constitue le fondement.

Une première étape a déjà été franchie avec les projets annuels de performance (PAP) des lois de finances pour 2006 et 2007 qui ont présenté **les dépenses prévisionnelles complètes des actions de politique publique**. La démarche a consisté à déverser sur ces actions les crédits de soutien et de services polyvalents inscrits dans les programmes et/ou actions prévus à cet effet.

---

[1] L'article 27 dispose notamment que « L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes » et l'article 54 – 6ème que sont joints au projet de loi de règlement «des annexes explicatives présentant les résultats de la comptabilité selon les dispositions prévues au deuxième alinéa de l'article 27».

La seconde étape est celle du RAP 2006 qui vise à présenter non seulement une évaluation des **dépenses complètes,** à partir des données issues de la comptabilité budgétaire, mais aussi **des coûts complets des actions de politique publique de l'exercice 2006,** issus de la comptabilité générale de l'Etat.

La réalisation de cette étape revêt une importance majeure pour chaque programme car elle permet une avancée certaine dans la connaissance globale de la consommation des ressources de l'Etat, en lien avec les objectifs et performances attendus.

Principes et modalités d'application.

Le RAP 2006 étant le premier à être soumis à l'examen du Parlement, **l'analyse des coûts menée dans ce cadre n'est que la première étape d'une trajectoire vers l'atteinte d'un niveau qualitatif optimal en cible**. En effet, l'intégration des actifs de l'Etat dans le bilan sera progressive et il n'est donc pas encore possible de tirer le meilleur parti du plan comptable de l'Etat (PCE). Certaines immobilisations ne seront prises en compte dans le bilan qu'ultérieurement ; seuls les stocks significatifs y figurent.
En outre, sur ce premier exercice, l'appropriation des données de la comptabilité générale et l'appréhension de leur signification ne seront pas encore pleinement effectives.
L'attention des lecteurs des rapports annuels de performance est donc appelée, dans « l'avertissement » spécifique aux **coûts complets**, sur le fait que les résultats de l'analyse des coûts menée sur l'exercice 2006 et les commentaires qui s'y rattachent, lorsqu'ils permettront de tirer quelques conclusions, devront faire l'objet d'une interprétation particulièrement prudente.
Par ailleurs, « l'avertissement » liminaire précise que l'analyse aura été menée à partir de données d'exécution (budgétaires et comptables) non définitivement arrêtées (situation au 8 mars 2007[2]), afin de concilier deux impératifs : accorder aux ministères un délai de traitement suffisant tout en délivrant au Parlement des informations et des ordres de grandeur suffisamment significatifs.
Cela étant posé, la finalité de l'exercice reposant moins sur les techniques et méthodes employées que sur l'interprétation des données et des résultats, il convient de **porter un effort particulier sur la rédaction des commentaires**.

La présentation de l'analyse des coûts dans le RAP est similaire à celle du PAP, aux adaptations près justifiées par la nature même de l'exécution.

1 – DONNÉES DE BASE.

Le SCHÉMA DE DÉVERSEMENT ANALYTIQUE DU PROGRAMME celui du PLF 2006, modifié le cas échéant des amendements retenus dans le cadre de l'élaboration de la LFI[3] (cf. maquette du RAP). Toute référence à un autre schéma (PLF 2007 par exemple) serait contraire à l'objectif de base assigné par la LOLF : comparer les crédits ouverts aux données d'exécution au titre de la même loi de finances.

[2] Date à laquelle le compte général de l'Etat sera transmis à la Cour des comptes.
[3] Exemples : création du programme « audiovisuel extérieur » ; modification du lien entre le programme « soutien de la défense » et le programme « gendarmerie nationale », s'agissant de la politique immobilière.

Le premier **tableau** (VENTILATION PREVISIONNELLE PAR ACTION DES CREDITS) rappelle les résultats de l'analyse de coûts issus de la LFI 2006 afin de les comparer à ceux de l'exécution budgétaire.

2 – DÉPENSES COMPLÈTES.

Les DEPENSES EXECUTEES APRES VENTILATION **sont présentées en deux temps**, chacun correspondant à un tableau spécifique :

- un premier tableau retrace les dépenses exécutées après ventilation interne au programme. Il s'agit d'évaluer la gestion du programme après consommation des crédits de soutien et – ou de services polyvalents permettant la mise en œuvre des actions et activités associées audit programme. Ces résultats permettent au responsable du programme de rendre compte de la réalité de sa gestion ;
- un second tableau élargit l'analyse des coûts aux déversements externes au programme ; il permet d'abord de présenter la dépense complète exécutée par action de politique publique et in fine (colonne « écart à la LFI 2006 ») de comparer cette dépense à la prévision de dépenses complètes du programme (colonne « LFI 2006 après ventilation externe »).

En ce qui concerne les **modalités de déversement**, le principe est d'appliquer les mêmes règles de calcul (clés notamment) que celles retenues en LFI 2006. Si d'autres choix sont retenus, ces derniers **ne pourront qu'être limités et devront être dûment justifiés et explicités dans les commentaires** associés aux tableaux correspondants.
A titre d'exemple purement informatif, il pourrait s'agir d'une erreur grossière et manifeste constatée postérieurement à la production du PAP 2006 (prise en compte d'ETP sans lien avec la politique publique concernée). Il peut également s'agir du recours à une règle de déversement moins complexe que celle retenue pour le PLF 2006 et conduisant au même résultat.

Les commentaires qui suivent chacun des deux tableaux doivent être précisément documentés. Il ne s'agit pas à ce niveau de reproduire les éléments techniques demandés par ailleurs dans les fiches explicatives du dossier d'analyse de coûts (cf. infra) mais d'insister tout particulièrement sur la signification des résultats obtenus, notamment par rapport aux prévisions de LFI 2006.
Par exemple, si la dépense complète d'une action de politique s'avère différer notablement de la prévision évaluée en LFI, le responsable de programme peut se prononcer sur la pertinence du niveau de soutien nécessaire à cette action. Cela permettra éventuellement d'envisager dans le cadre des PLF suivants une réorientation des moyens de soutien entre actions du programme. Cette réflexion peut être liée à d'autres parties du RAP comme la JPE. L'approche en coûts complets issus des données de la comptabilité générale va conforter cette dimension prospective de l'analyse de coûts.
Enfin, les commentaires associés aux programmes de politique publique doivent être tout particulièrement développés par rapport à ceux des programmes de soutien – dont les écarts entre budgétisation et exécution seront notamment commentés - afin de répondre aux enjeux essentiels de l'analyse de coûts, à savoir la présentation du coût complet des politiques publiques.

3 – COÛTS COMPLETS.

La présentation des COUTS COMPLETS PAR ACTION DE POLITIQUE PUBLIQUE a pour objectif d'améliorer la lisibilité financière des programmes en dépassant la notion de simple dépense budgétaire, adossée à la comptabilité éponyme, et **en incorporant la notion de charges issues d'évènements comptables** qui ne donnent pas lieu à décaissement. Ainsi, le niveau des ressources effectivement mobilisées et consommées (et donc traduites en charges) pour une action peut être plus précisément évalué et mieux mis en rapport avec la démarche de performance.
Par exemple, un service de l'Etat peut cesser pendant une année entière d'acheter le moindre véhicule. Il n'enregistrera donc aucune consommation de crédits budgétaires à ce titre cette année là. En revanche, du point de vue de la comptabilité générale, il enregistrera l'amortissement de son parc de véhicules existant, ce qui se traduit par une consommation de ressources. L'économie apparente sur le court terme doit donc être nuancée, voir contredite par le résultat issu de la comptabilité générale.

L'exercice demandé au titre du RAP 2006 vise moins à l'exhaustivité et à la précision « à l'euro près » (ce dernier aspect n'étant pas un objectif premier du calcul des coûts complets) qu'à favoriser une dynamique, soumise à l'appréciation du Parlement, de promotion de la mesure de l'action publique qui est au cœur des finalités de l'application de la LOLF.

31. Périmètre des données imputées par destination.

Les données comptables doivent toutes être imputées par programme et action (MPA) afin d'être intégrées dans les coûts complets.

Toutefois, le bilan de l'Etat n'intègre pas encore la totalité des actifs (immobilisations et stocks) et ce, de manière différenciée selon les ministères[4]. Chaque RAP (dans les commentaires, rubrique « ***Remarque préalable sur la disponibilité et la qualité des données de charges*** ») précisera donc le périmètre des charges qui auront pu être prises en compte, en faisant le cas échéant état de l'évolution prévisible de ce périmètre (exemple : prise en compte du matériel informatique prévue à compter de 2008).
Les données pour lesquelles l'imputation en MPA est absolument impossible ne seront pas prises en compte dans l'analyse des coûts. Cette impossibilité absolue devra être justifiée. A titre provisoire, certaines méthodes « approchées » d'imputation des données par programme et action pourront être retenues[5].

Par ailleurs, il convient que le rattachement des charges à 2006 ne conduise pas à une majoration artificielle des charges de cet exercice. A cet égard, si les charges à payer doivent être imputées par programme et action, il doit en toute rigueur en être de même pour les charges constatées d'avance (à rattacher à l'exercice 2007) et pour les charges à rattacher à l'exercice 2005, qui ont fait l'objet d'un paiement en 2006.
Le rôle des CBCM(DCM) est de s'assurer que les charges constatées dans le compte général de l'Etat pour 2006 ont fait l'objet d'un rattachement correct à l'exercice et sont imputées en MPA.

---
[4] Cf. appendice 4.
[5] Clés statistiques par exemple.

32. Traitement des données comptables et commentaires.

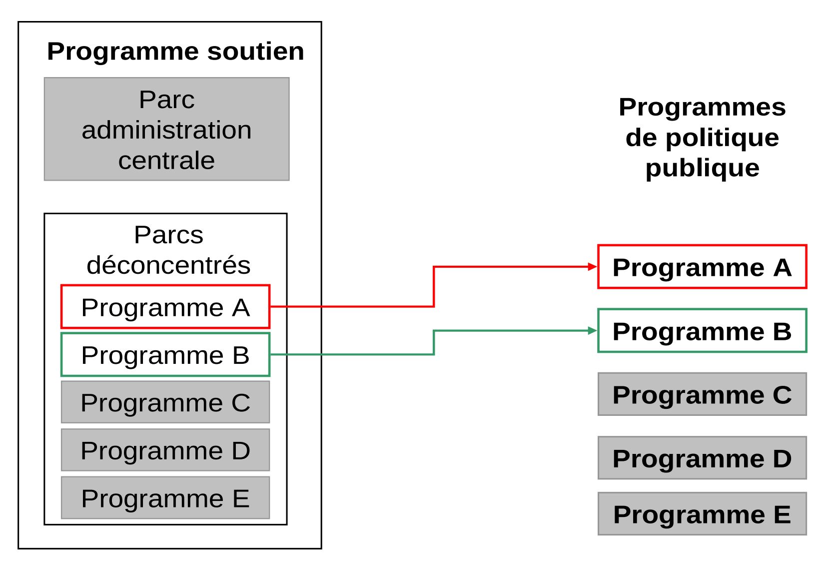
Sur cette base, le tableau « Coûts complets par action de politique publique » distingue par action :

- le coût direct correspondant au coût directement rattachable à une action donnée ; par exemple, les charges de fonctionnement et de personnel, les dotations aux amortissements correspondant aux actifs immobilisés détenus par un ministère (immobilier, parc automobile, matériel …) et les dotations aux provisions ;
- le coût complet correspond au coût direct , augmenté ou diminué des déversements des coûts de soutien et de service polyvalents, internes et/ou externes au programme, selon la même méthodologie que celle qui a été adoptée pour le PAP en ce qui concerne les crédits.

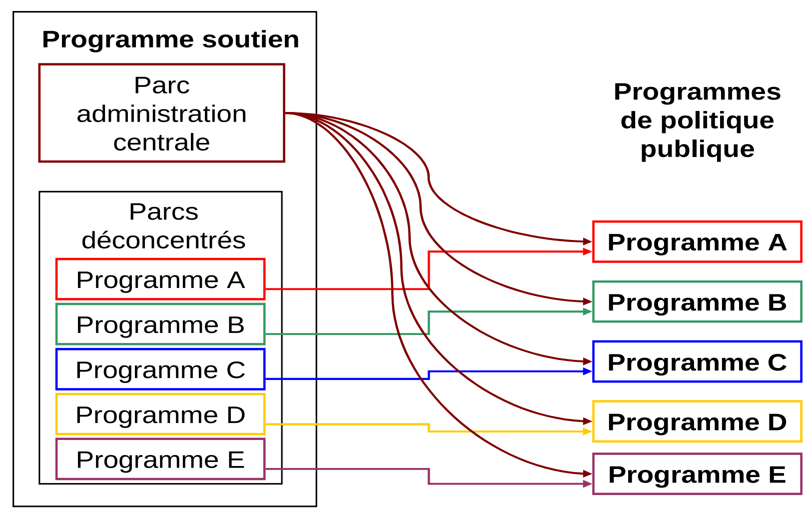
La ventilation des coûts de soutien et de services polyvalents sur les actions de politique publique s'opère donc en principe à partir des mêmes types de règles et clés que celles qui ont été utilisées pour les dépenses exécutées. Toutefois, le périmètre comptable peut justifier de les adapter lorsque les charges afférentes à une action sont significativement différentes des opérations budgétaires qui lui sont également imputées.

Exemple :
Un ministère dispose d'un parc automobile au titre duquel les dépenses (investissement et maintenance) sont exécutées sur une action de soutien unique. Au niveau central, le parc est géré dans un pool unique, accessible aux agents de tous programmes (de politique ou de soutien). Au niveau déconcentré, les parcs sont encore différenciés par BOP (donc par programme).

En 2006, en application d'un programme d'investissement pluriannuel, il a été décidé de ne renouveler qu'une partie des parcs déconcentrés, pour les véhicules utilisés par deux programmes de politique. La dépense exécutée sera donc ventilée, en analyse de coûts, vers ces deux seuls programmes, au montant exact des investissements réalisés.



En revanche, en ce qui concerne les coûts, c'est l'ensemble du parc du ministère (tous programmes confondus) qui est amorti. Les amortissements correspondant aux parcs déconcentrés seront répartis, selon l'affectation des véhicules, entre tous les programmes de politique publique. Pour le parc de l'administration centrale, dont les véhicules ne sont pas affectés a priori aux programmes de politique, les amortissements seront ventilés selon une clé (basée sur les effectifs ou sur une statistique d'utilisation des véhicules).



Les commentaires qui font suite au tableau doivent permettre d'éclairer la démarche retenue pour la construction des coûts complets et d'ébaucher une interprétation de nature économique et financière de ces coûts. S'agissant de la construction des coûts complets, doivent être notamment mis en exergue les sujets liés :

- à la construction du périmètre retenu : Par exemple, quelles sont les données comptables prises en compte ou non ? Des choix discrétionnaires (indépendamment de la disponibilité des données) ont ils été effectués et pour quels motifs au regard des enjeux de l'exercice ?
- aux écarts entre les dépenses et les charges et à l'analyse de ces écarts : Quels sont les éléments constitutifs de ces écarts ? Quelles informations apportent-ils sur le coût complet de l'action de politique publique concernée ?

Les informations recueillies doivent aussi permettre, à moyen terme, d'estimer le coût économique des actions de politique publique et des activités qui leur sont associées. Il conviendra également de faire le lien avec les indicateurs de coûts élaborés parallèlement. Même si au stade du RAP 2006 le caractère encore approché des résultats obtenus ne permet pas d'aller au delà d'une interprétation générale, cette étape doit être abordée, voire franchie.

Acteurs

		Attributions
MINISTERES		- Conduite des travaux : production de la matrice, des fiches explicatives, des commentaires - Saisie dans Farandole
CBCM (DCM)		- Appui technique aux ministères -Recueil et validation des données
MINEFI	**DGME[6] :** Karine Giza, Bruno Jacquet, Mireille Pietri, Patrick Rigal. **DB :** Jean –Yves Parssegny ; bureaux sectoriels. **DGCP : A compléter**	- Coordination des travaux - Appui aux ministères - Suivi et contrôle : matrice, fiches explicatives, commentaires - Validation finale des données

Calendrier

Le projet de loi de règlement pour 2006, auquel seront annexés les RAP, sera déposé sur le bureau des assemblées le 1er juin 2007. Compte tenu des contraintes de temps pesant sur la restitution des données d'exécution budgétaires et comptables aux ministères, les travaux de préparation de la CAC seront menés selon le calendrier suivant :

Echéances	*Objectif*
Janvier-février 2007	Préparation des règles de déversement, des matrices et des fiches explicatives. Maintien, adaptation ou définition des règles de déversement en dépenses et en coûts. Préfiguration des commentaires.
Du 20 février au 8 mars 2007	**Période de mise à disposition des données comptables par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (département compatble ministériel) - CBCM(DCM)**, qui ne peut en aucun cas dépasser le 8 mars 2007. Transmission au MINEFI de la première partie de la matrice des coûts (charges totales par action avant déversement) validée par le CBCM(DCM).
8 mars 2007	**Arrêté et mise à disposition des données budgétaires, par la direction du budget,** dans Farandole.
8 au 30 mars 2007	**Traitement des données budgétaires et comptables par les ministères**.
2 avril 2007	**Transmission du dossier d'analyse des coûts** au MINEFI pour avis **Saisie des données d'analyse des coûts** dans Farandole par les ministères.
16 avril 2007	**Date limite de saisie dans Farandole par les ministères**.

[6] Voir appendice 2.

Sommaire des appendices

Appendice 1 : Processus d'élaboration de l'analyse des coûts dans le RAP.

Appendice 2 : Dossier d'analyse des coûts.

Appendice 3 : Mode d'emploi des requêtes sur INDIA (récupération des données comptables).

Appendice 4 : Tableau récapitulatif, par ministère, de l'intégration des actifs dans le bilan de l'Etat.